Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

12 päivänä toukokuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 201 artikla – Veronmaksuvelvolliset – Maahantuonnista kannettava arvonlisävero – Unionin tullikoodeksi – Asetus (EU) N:o 952/2013 – 77 artiklan 3 kohta – Välillisen tulliedustajan ja maahantuojayhtiön yhteisvastuu – Tullit

Asiassa C-714/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Commissione tributaria provinciale di Venezia (Venetsian maakunnallinen verotuomioistuin, Italia) on esittänyt 17.11.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

U. I. Srl

vastaan

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Ziemele sekä tuomarit T. von Danwitz (esittelevä tuomari) ja P. G. Xuereb,

julkisasiamies: T. Ćapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– U. I. Srl, edustajinaan C. Santacroce ja A. Dal Ferro, avvocati,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopouloum, K. Georgiadis ja G. Avdikos,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart ja F. Moro,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 201 artiklan ja unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 77 artiklan 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeusriidassa, jossa vastakkain ovat U.I. Srl ja Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (tulli- ja monopolivirasto – Venetsian tullitoimipaikka, Italia; jäljempänä tulliviranomainen) ja jossa on kyse siitä, onko U.I:n, joka on välillinen tulliedustaja, maksettava tuontitullin lisäksi maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 43 ja 44 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(43) Jäsenvaltioilla olisi oltava mahdollisuus vapaasti nimetä maahantuonnista kannettavan veron maksuvelvollinen.

(44) Jäsenvaltioiden olisi voitava antaa säännöksiä, joiden mukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta.”

4 Tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään, että tavaroiden maahantuonnista on suoritettava arvonlisäveroa.

5 Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista unioniin, joka ei ole vapaassa liikkeessä SEUT 29 artiklan mukaisesti.

6 Arvonlisäverodirektiivin 70 artiklassa säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.

7 Arvonlisäverodirektiivin 71 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavara sen saavuttua [unioniin] asetetaan johonkin 156, 276 ja 277 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn tai tilanteeseen tai tuontitulleista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin

menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä tai tilannetta.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä tullit tai maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

2. Jos maahantuoduista tavaroista ei kanneta mitään 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuista tulleista tai maksuista, jäsenvaltioiden on verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken osalta sovellettava voimassa olevia tullisäännöksiä.”

8 Kyseisen direktiivin 201 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.”

Tullikoodeksi

9 Tullikoodeksin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”[Tullikoodeksia] sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

6) ’tulliedustajalla’ henkilöä, jonka toinen henkilö on nimennyt suorittamaan puolestaan tullilainsäädännössä säädettyjä toimia ja muodollisuuksia tulliviranomaisten kanssa asioitaessa;

– –

12) ’tulli-ilmoituksella’ tointa, jolla henkilö ilmoittaa määrämuodossa ja säädetyllä tavalla haluavansa asettaa tavaran tiettyyn tullimenettelyyn, ilmoittaen tarvittaessa samalla mahdollisesta tarpeesta soveltaa joitakin erityisjärjestelyjä;

– –

15) ’ilmoittajalla’ henkilöä, joka antaa tulli-ilmoituksen, väliaikaisen varastoinnin ilmoituksen, saapumisen yleisilmoituksen, poistumisen yleisilmoituksen, jälleenvienti-ilmoituksen tai jälleenvientitiedonannon omissa nimissään, tai henkilöä, jonka nimissä kyseinen ilmoitus tai tiedonanto annetaan;

– –

18) ’tullivelalla’ henkilön velvollisuutta maksaa sellainen tuonti- tai vientitulli, jota sovelletaan tiettyihin tavaroihin unionin voimassa olevan tullilainsäädännön mukaisesti;

19) ’velallisella’ henkilöä, joka on vastuussa tullivelasta;

20) ’tuontitullilla’ tavaroiden tuonnista maksettavaa tullia;

– –”

10 Tämän koodeksin 18 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Henkilö voi nimetä itselleen tulliedustajan.

Edustus voi olla suora, jolloin tulliedustaja toimii toisen nimissä ja lukuun, tai välillinen, jolloin tulliedustaja toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun.”

11 Tullikoodeksin III osaston, jonka otsikko on ”Tullivelka ja vakuudet”, 1 luvussa, jonka otsikko on ”Tullivelan syntyminen”, olevassa 1 jaksossa, jonka otsikko on ”Tuontitullivelka”, olevassa 77 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuontitullivelka syntyy, kun tuontitullin alainen muu kuin unionitavara asetetaan jompaankumpaan seuraavista tullimenettelyistä:

a) vapaaseen liikkeeseen luovutus, myös tiettyä käyttötarkoitusta koskevien säännösten mukaisesti,

b) osittain tuontitulliton väliaikainen maahantuonti.

2. Tullivelka syntyy sinä ajankohtana, jona tulli-ilmoitus hyväksytään.

3. Velallisena on ilmoittaja. Välillisessä edustuksessa velallisena on myös henkilö, jonka lukuun tulli-ilmoitus annetaan.

Jos jompaakumpaa 1 kohdassa tarkoitettua menettelyä koskeva tulli-ilmoitus annetaan sellaisten tietojen perusteella, joiden vuoksi tuontitullia tai osaa siitä ei saada kannetuksi, velallisena on myös henkilö, joka on toimittanut ilmoituksen antamiseksi tarvitut tiedot ja joka on tiennyt tai jonka olisi kohtuudella pitänyt tietää näiden tietojen olleen virheellisiä.”

12 Tullikoodeksin 84 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos useampi henkilö on vastuussa saman tullivelan maksamisesta, he vastaavat yhteisvastuullisesti kyseisen määrän maksamisesta.”

Italian oikeus

13 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto) (GURI nro 292, Supplemento ordinario, 11.11.1972; jäljempänä asetus nro 633/1972) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa kannetaan yritystoiminnan tai ammatinharjoittamisen yhteydessä valtion alueella suoritetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista sekä maahantuonnista, riippumatta siitä, kuka ne toteuttaa.”

14 Kyseisen asetuksen 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verottomia vientiluovutuksia ovat:

– –

c) tavaroiden luovutukset, myös komissionäärien välityksellä tehdyt, jotka koskevat muuta omaisuutta kuin rakennuksia ja rakennusmaata, ja palvelujen suoritukset, joiden vastaanottajana ovat henkilöt, jotka ovat tehneet vientiluovutuksia Euroopan talousyhteisön alueen ulkopuolelle tai yhteisön sisäisiä liiketoimia ja jotka tällä perusteella käyttävät oikeuttaan hankkia, myös komissionäärien välityksellä, tai tuoda maahan tavaroita tai palveluja veroa maksamatta.

– –”

15 Mainitun asetuksen 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroa ovat velvolliset maksamaan henkilöt, jotka suorittavat verotettavia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, ja heidän on tilitettävä se veroviranomaisille kaikista suorittamistaan liiketoimista sen jälkeen, kun siitä on tehty 19 §:ssä säädetty vähennys, II luvussa säädettyjen menettelytapojen ja edellytysten mukaisesti.”

16 Saman asetuksen 70 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuontitullin määrä vahvistetaan, pannaan maksuun ja kannetaan jokaisen tuontitoimen osalta. Riitaisuuksien ja seuraamusten osalta sovelletaan sitä, mitä tullilaeissa säädetään tullin kantamisesta ulkorajoilla.”

17 Tullialan säännösten konsolidoidun tekstin hyväksymisestä 23.1.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 43 (Decreto del Presidente della Repubblica del 23.1.1973, nro 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale) (GURI nro 80, Supplemento ordinario, 28.3.1973; jäljempänä asetus nro 43/1973) 34 §:ssä säädetään seuraavaa:

”’Tullimaksuja’ ovat kaikki ne tullitoimista perittävät maksut, jotka tulliviranomainen on lain nojalla velvollinen kantamaan.

Tullimaksuista ’ulkorajoilla kannettavia tulleja’ ovat tuonti- ja vientitullit, tuontimaksut ja muut yhteisön säännöksissä ja niiden soveltamissäännöksissä tarkoitetut vienti -ja tuontiverot sekä lisäksi maahan tuotavien tavaroiden osalta monopolin alaisista tuotteista perittävät maksut, rajalisämaksut ja kaikki muut valtiolle maksettavat kulutusverot ja lisämaksut.”

18 Kyseisen asetuksen 38 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tullimaksusta vastaavat 56 §:n nojalla tavaran omistaja sekä yhteisvastuullisesti kaikki ne, joiden lukuun tavara on tuotu maahan tai viety maasta.

Veron kantamiseksi valtiolla on laissa tarkoitettujen oikeuksien lisäksi oikeus olla luovuttamatta veronalaista tavaraa.

Mainittua pidättämisoikeutta voidaan käyttää myös minkä tahansa muun tullitoimen kohteena olevaan tavaraan liittyvän valtion saamisen perimiseksi.”

19 Arvonlisäveroa koskevista kiireellisistä säännöksistä 29.12.1983 annetun asetuksen nro 746/1983 (Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto; GURI nro 358, 31.12.1983), joka on muutettuna muutettu laiksi 27.2.1984 annetulla lailla nro 17 (GURI nro 59, 29.2.1984), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä asetus nro 746/1983), 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”[Asetuksen nro 633/1972], sellaisena kuin se on muutettuna, 8 §:n 1 momentin c kohdan ja 2 momentin säännöksiä sovelletaan sillä edellytyksellä, että

a) saman pykälän a ja b kohdassa tarkoitetuista, edeltävänä vuonna kirjatuista vientitoimituksista suoritettava vastike on suurempi kuin 10 prosenttia saman asetuksen 20 §:n mukaisesti määritetystä liikevaihdosta – –.

– –

c) aikomus käyttää mahdollisuutta toteuttaa ostoja tai tuontia ilman veroa perustuu valtiovarainministeriön asetuksella hyväksytyn mallin mukaiseen ilmoitukseen, jossa mainitaan ilmoittajan arvonlisäverotunniste ja toimivaltainen toimipaikka ja joka toimitetaan sähköisesti Agenzia delle Entratelle (verohallinto), joka antaa sähköisen tositteen. – –”

20 Saman lain 2 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Henkilöt, jotka suorittavat liiketoimia maksamatta veroa 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitetun ilmoituksen puuttuessa, ovat velvollisia maksamaan veron lisäksi seuraamusmaksun, joka on kahdesta kuuteen kertaa suurempi kuin kantamatta jäänyt vero; mikäli ilmoitus on tehty, ainoastaan tavaroiden luovuttajat, päämiehet ja maahantuojat, jotka ovat tehneet ilmoituksen, ovat vastuussa veron maksamatta jättämisestä.”

21 Tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevien menettelyjen yhdenmukaistamisesta 24.7.1979 annetun [neuvoston] direktiivin 79/695/ETY ja 17.12.1981 annetun [komission] direktiivin 82/57/ETY sekä yhteisötavaroiden vientimenettelyjen yhdenmukaistamisesta 24.2.1981 annetun [neuvoston] direktiivin 81/177/ETY ja 23.4.1982 annetun [komission] direktiivin 82/347/ETY täytäntöönpanon yhteydessä tullilaitosten uudelleenjärjestelystä sekä tullaus- ja valvontamenettelyjen tarkistamisesta 8.11.1990 annetun asetuksen nro 374 (Decreto legislativo n. 374, Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie; GURI nro 291, Supplemento ordinario, 14.12.1990) 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tullit vahvistetaan, pannaan maksuun ja kannetaan [asetuksen nro 43/1973] ja muiden tulleja koskevien säännösten mukaisesti, jollei niihin liittyvissä erityislaeissa toisin säädetä.

2. Yhteisön asetuksissa säädetyt tuonti- ja vientitullit, tuonti- ja vientimaksut ja muut tuonti- ja vientiverot vahvistetaan, pannaan maksuun ja kannetaan kyseisten asetusten säännösten mukaisesti, ja jos näissä asetuksissa viitataan eri jäsenvaltioiden lainsäädäntöön tai niissä ei missään tapauksessa ole mitään säännöksiä, [asetuksen nro 43/1973] ja muiden tullialan säännösten mukaisesti. ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Tulliviranomainen teki kaksi verotuspäätöstä, joista 15.5.2017 U. I:lle, jonka kotipaikka on Milanossa (Italia), tiedoksi annetulla päätöksellä se oikaisi 45 tuonti-ilmoitusta ja vahvisti maksettavaksi 173 561,22 euroa korkoineen, ja 6.2.2018 U. I:lle tiedoksi annetulla päätöksellä se oikaisi 115 tuonti-ilmoitusta ja vahvisti maksettavaksi 760 946,24 euroa korkoineen. Lisäksi se katsoi, että U. I, joka oli maahantuontia harjoittavien yritysten A. Spa:n ja U.C. Srl:n, joiden kotipaikka on Roomassa (Italia) ja joista ensin mainittu on asetettu konkurssiin, välillinen tulliedustaja, oli yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta näiden yritysten kanssa erityisesti tullikoodeksin 77 ja 84 artiklan nojalla.

23 Tulliviranomainen nimittäin katsoi selvitystensä yhteydessä, että näihin tuonti-ilmoituksiin liitetyt aieilmoitukset eivät olleet luotettavia, koska ne perustuivat virheelliseen toteamukseen, jonka mukaan nämä tuontia harjoittavat yritykset olivat perinteisiä viejiä. Koska viimeksi mainitut eivät olleet toteuttaneet liiketoimia, jotka olisivat voineet kuulua arvonlisäverosta vapautettuihin ostoihin, tarkastuksen kohteena ollut maahantuonti ei ollut vapautettu arvonlisäverosta asetuksen nro 746/1983 1 §:n a kohdan nojalla.

24 U. I. nosti näistä kahdesta verotuspäätöksestä kanteet ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Commissione tributaria provinciale di Veneziassa (Venetsian maakunnallinen verotuomioistuin, Italia), jotta ne todettaisiin lainvastaisiksi.

25 Tässä yhteydessä U. I. myönsi suorittaneensa välillisenä tulliedustajana kyseiset tullitoimet omissa nimissään mainittujen maahantuontiyhtiöiden lukuun valtuutuksen nojalla ja esittäneensä vastaavat ilmoitukset tullille. Se väitti kuitenkin, että sääntöjä, joiden perusteella kyseiset verotuspäätökset oli tehty, ja erityisesti tullikoodeksin 77 ja 84 artiklaa, ei voitu soveltaa arvonlisäveroon. Lisäksi se totesi, ettei Italian oikeusjärjestyksen missään säännöksessä säädetty välillisen tulliedustajan ja maahantuojayhtiön yhteisvastuusta tuonnin arvonlisäveron maksamisesta ja että tällaisen yhteisvastuun toteaminen olisi arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan vastaista.

26 Tulliviranomainen puolestaan vaati mainittujen kanteiden hylkäämistä. Se korosti, että kyseessä olevan arvonlisäverovelan verotettava tapahtuma oli tullivelan tavoin maahantuonti ja että tämä verotettava tapahtuma oli yksilöity tullilainsäädännössä. Tähän lainsäädäntöön oli tulliviranomaisen mukaan tukeuduttava myös maahantuonnista maksettavaa arvonlisäveroa koskevan velan perusteen määrittämiseksi ja näin ollen sen osoittamiseksi, että tämän velan velallisia olivat henkilöt, jotka esittivät tavarat tullille, toisin sanoen – kuten Corte suprema di cassazionen (ylin tuomioistuin, Italia) oikeuskäytännöstä ilmenee – maahantuoja ja sen välillinen tulliedustaja yhteisvastuullisesti.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kyseisen oikeuskäytännön mukaan velvollisuus maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamiseen syntyy, kun unionin tullialueelle saapuvat tavarat esitetään tullille, samalla tavoin kuin velvollisuus syntyy tullien osalta. Kyse on samasta verosta kuin unionin sisäisestä arvonlisäverosta, kuten erityisesti 17.7.2014 annetusta tuomiosta Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091) ilmenee. Vaikka maahantuonnista kannettava arvonlisävero ei kuulu näihin tulleihin eikä ulkorajoilla kannettaviin maksuihin suppeassa merkityksessä vaan kansallisen oikeuden soveltamisalaan kuuluviin maksuihin, sillä ja tulleilla on sama asetuksen nro 43/1973 34 §:ssä tarkoitettu verotushetki, joten siltä osin kuin välillinen tulliedustaja esittää aieilmoituksen tulliviranomaiselle omissa nimissään, se on yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta.

28 Kyseinen tuomioistuin viittaa toiseen kansalliseen oikeuskäytännön suuntaukseen, jonka mukaan silloin, kun ei ole nimenomaista kansallisen oikeuden säännöstä, jossa arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan mukaisesti säädettäisiin, että ”määrätyt” henkilöt ovat velvollisia maksamaan maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron, ei maahantuojan ja sen välillisen tulliedustajan yhteisvastuuta säänteleviä tullivelkoja koskevia unionin oikeuden sääntöjä voida soveltaa laajasti.

29 Mainittu tuomioistuin toteaa vielä, että jos kyseisessä artiklassa käytettyä ilmaisua ”määrätty” tai ”hyväksytty” tulkitaan suppeasti siten, että kansallisen lainsäätäjän olisi yksilöitävä nimenomaisesti arvonlisäveron maksamiseen velvolliset henkilöt, tuomioistuimen olisi nyt käsiteltävässä asiassa katsottava, että kansallisissa säännöksissä asetetaan veronmaksuvelvolliseksi yksinomaan maahantuoja. Sitä vastoin siinä tapauksessa, että näitä ilmaisuja tulkitaan laajasti, sama tuomioistuin voisi soveltaa laajentavasti kansallisia säännöksiä, jotka koskevat muita veroja kuin maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa, kuten tulleja.

30 Samoin tullikoodeksin 77 artiklan 3 kohdan tulkinta ja erityisesti kysymys siitä, onko sen soveltaminen rajoitettava tulleihin, on ratkaiseva pääasian ratkaisun kannalta.

31 Tässä tilanteessa Commissione tributaria provinciale di Venezia on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) [Unionin tuomioistuinta] pyydetään lausumaan, onko [arvonlisäverodirektiivin] 201 artiklaa, jonka mukaan ’maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi’, tulkittava siten, että sen soveltaminen edellyttää sellaisen maahantuonnista maksettavaa arvonlisäveroa koskevan kansallisen säännöksen antamista (kansallisen lain mukainen vero: (17.7.2014 annettuun tuomioon Equoaland, C-272/13, EU:C:2014:2091, johtanut asia), jolla veronmaksuvelvolliset toimijat yksilöidään nimenomaisesti.

2) [Unionin tuomioistuinta] pyydetään lausumaan, onko [tullikoodeksin] 77 artiklan 3 kohtaa, jonka mukaan ’välillisessä edustuksessa velallisena on myös henkilö, jonka lukuun tulli-ilmoitus annetaan’, tulkittava siten, että välillinen edustaja ei vastaa ainoastaan tullimaksusta vaan myös maahantuonnista maksettavasta arvonlisäverosta yksinomaan sen vuoksi, että se on ’antanut tulli-ilmoituksen’ omissa nimissään.”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

32 Italian hallitus väittää, että ennakkoratkaisukysymykset on jätettävä tutkimatta, koska paitsi että ne ovat moniselitteisiä, niillä ei ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta, sillä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole soveltanut Corte suprema di cassazionen oikeuskäytäntöä, jossa on jo ratkaistu maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta vastuussa olevia henkilöitä koskeva kysymys. Lisäksi se toteaa ensimmäisestä kysymyksestä, että niitä kansallisia ja unionin säännöksiä, joissa yksiselitteisesti yksilöidään maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron osalta verotettava tapahtuma ja kyseisen veron maksuvelvolliset, ei ole selvennetty.

33 Tästä on huomautettava, että SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden

perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun siis kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuin on lähtökohtaisesti velvollinen ratkaisemaan ne (tuomio 19.12.2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Tästä seuraa, että olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen sen säännöstön ja niiden tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 19.12.2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt selkeästi syyt, joiden vuoksi se pohtii ennakkoratkaisukysymyksissään tarkoitettujen unionin oikeuden säännösten tulkintaa, ja se on täsmentänyt, että näihin kysymyksiin annettavat vastaukset ovat ratkaisevia pääasian ratkaisun kannalta, koska mahdollisuus todeta U. I:n mahdollinen yhteisvastuu välillisenä tulliedustajana riippuu näistä vastauksista. Se, että kyseinen tuomioistuin ei ole soveltanut Corte suprema di cassazionen oikeuskäytäntöä, ei kuitenkaan voi poistaa unionin oikeuden tulkintaa koskevien kysymysten merkityksellisyyttä.

36 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyy lisäksi kuvaus pääasiaan liittyvistä tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, erityisesti mahdollisesti sovellettavista kansallisista säännöksistä ja asian kannalta merkityksellisestä kansallisesta oikeuskäytännöstä, mikä on riittävää, jotta unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen esitettyihin kahteen kysymykseen.

37 Ennakkoratkaisukysymykset on näin ollen otettava tutkittaviksi.

Toinen kysymys

38 Toisella kysymyksellään, joka on syytä tutkia ensin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko tullikoodeksin 77 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että yksinomaan sen nojalla välillinen tulliedustaja vastaa sekä tullille ilmoittamiaan tavaroita koskevista tullimaksuista että näiden samojen tavaroiden maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta.

39 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut tavoitteet, jonka osa säännös on (tuomio 18.11.2020, 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 On muistutettava, että tullikoodeksin 18 artiklan 1 kohdan mukaan välillinen edustaja toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun. Niinpä silloin, kun hän antaa tulli-ilmoituksen, sellaisena kuin se määritellään tullikoodeksin 5 artiklan 12 alakohdassa, hän tekee sen omissa nimissään

mutta hänelle valtuutuksen antaneen ja hänen edustamansa henkilön lukuun, joten hän toimii tullikoodeksin 5 artiklan 15 alakohdassa tarkoitettuna ilmoittajana, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin perustellusti toteaa.

41 Ensinnäkin tullikoodeksin 77 artiklan 3 kohdan mukaan velallisena on ilmoittaja, ja välillisessä edustuksessa velallisena on myös henkilö, jonka lukuun tulli-ilmoitus annetaan.

42 Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee, että sekä välillinen tulliedustaja, joka toimii ilmoittajana, että maahantuoja, jonka lukuun edustaja antaa tämän ilmoituksen, ovat velallisia.

43 Toiseksi säännöstön, johon kyseinen säännös kuuluu, asiayhteys ja tavoitteet osoittavat, että säännös koskee yksinomaan tullivelkaa eikä myös maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa.

44 Yhtäältä tullikoodeksin 77 artikla on nimittäin kyseisen koodeksin III osaston, jonka otsikko on ”Tullivelka ja vakuudet”, 1 luvussa, jonka otsikko on ”Tullivelan syntyminen”, olevassa 1 jaksossa, jonka otsikko on ”Tuontitullivelka”. Tältä osin kyseisen artiklan 1 ja 2 kohdassa viitataan tullivelkaan.

45 Toisaalta tullikoodeksin 5 artiklan 19 alakohdan mukaan velallisella tarkoitetaan ”henkilöä, joka on vastuussa tullivelasta”.

46 Lisäksi tullikoodeksin 84 artikla koskee nimenomaisesti tullivelkaa, koska siinä säädetään, että jos useampi henkilö on vastuussa saman tuontia tai vientiä koskevan tullivelan maksamisesta, he vastaavat yhteisvastuullisesti kyseisen määrän maksamisesta.

47 Tullivelan käsite määritellään tullikoodeksin 5 artiklan 18 alakohdassa velvollisuudeksi maksaa ”tuontitullit tai vientitullit, joita sovelletaan tiettyihin tavaroihin unionin voimassa olevan tullilainsäädännön mukaisesti”.

48 Maahantuonnista kannettava arvonlisävero ei kuitenkaan kuulu tullikoodeksin 5 artiklan 20 alakohdassa tarkoitettuihin tuontitulleihin, joilla tarkoitetaan tavaroiden tuonnista maksettavaa tullia.

49 Kuten Euroopan komissio ja U. I. ovat kirjallisissa huomautuksissaan todenneet, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tällaiset tuontitullit eivät käsitä tavaroiden maahantuonnista perittävää arvonlisäveroa (ks. vastaavasti yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1) 4 artiklan 10 alakohdan, joka vastaa tullikoodeksin 5 artiklan 20 alakohtaa, osalta tuomio 29.7.2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, 47 kohta ja tuomio 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, 81 kohta).

50 Lopuksi on todettava, että unionin arvonlisäverolainsäädännössä ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 201 artiklassa ei viitata tullikoodeksin säännöksiin siltä osin kuin on kyse tämän veron maksamisesta, vaan siinä säädetään, että tämä velvollisuus lankeaa henkilölle tai henkilöille, jonka tai jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut (ks. vastaavasti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 21artiklan 2 kohdan, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 201 artiklaa, osalta tuomio 29.7.2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, 52 kohta).

51 Tästä seuraa, että välillisen tulliedustajan ei voida pelkästään tullikoodeksin 77 artiklan 3 kohdan nojalla katsoa olevan maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron osalta yhteisvastuussa sen maahantuojan kanssa, joka on antanut hänelle valtuutuksen ja jota hän edustaa.

52 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 77 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että yksinomaan sen nojalla välillinen tulliedustaja vastaa vain tullille ilmoittamiaan tavaroita koskevasta tullimaksusta mutta ei näiden samojen tavaroiden maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta.

Ensimmäinen kysymys

53 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 201 artiklaa tulkittava siten, että välillinen tulliedustaja voidaan katsoa velvolliseksi maksamaan maahantuonnista kannettava arvonlisävero yhteisvastuullisesti maahantuojan kanssa, kun ei ole olemassa kansallisia säännöksiä, joissa tämä edustaja nimenomaisesti määrätään tai hyväksytään velvolliseksi maksamaan tämä vero.

54 Aluksi on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron ja tullien olennaiset piirteet vastaavat siltä osin toisiaan, että velvollisuus niiden maksamiseen syntyy, kun tavara tuodaan unioniin ja saatetaan sen jälkeen vaihdantaan jäsenvaltioissa. Tätä rinnakkaisuutta vahvistaa se, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 71 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kytkeä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen tullin perusteena olevaan tapahtumaan ja tullisaatavan syntymiseen (tuomio 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, 41 kohta ja tuomio 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Arvonlisäveron syntypaikka), C-7/20, EU:C:2021:161, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan sanamuodosta, jonka mukaan maahantuonnissa arvonlisäveron on ”velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi”, ilmenee, että tässä artiklassa annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa määrätä henkilöt, jotka ovat velvollisia maksamaan kyseisen veron, mikä vahvistetaan kyseisen direktiivin johdanto-osan 43 perustelukappaleessa, jossa todetaan, että viimeksi mainituilla on oltava mahdollisuus vapaasti nimetä maahantuonnista kannettavan veron maksuvelvollinen.

56 Vaikka tästä artiklasta siis seuraa, että jäsenvaltioiden on määrättävä vähintään yksi henkilö veronmaksuvelvolliseksi, niillä on vapaus määrätä useampi kuin yksi maksuvelvollinen, mikä ilmenee myös mainitun direktiivin johdanto-osan 44 perustelukappaleesta, jonka mukaan jäsenvaltioiden olisi voitava antaa säännöksiä, joiden mukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta.

57 Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 201 artiklassa annettu harkintavalta, jäsenvaltiot voivat tämän artiklan täytäntöön panemiseksi säätää, että tullivelalliset ovat velvollisia maksamaan myös maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa, ja erityisesti, että välillinen tulliedustaja on yhteisvastuussa kyseisen veron maksamisesta sen henkilön kanssa, joka on antanut hänelle valtuutuksen ja jota hän edustaa.

58 Tästä on huomautettava että SEUT 288 artiklan kolmannen kohdan mukaan direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot.

59 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin säännökset on pantava täytäntöön kiistattoman sitovasti ja riittävän konkreettisesti, täsmällisesti ja selvästi, jotta oikeusvarmuutta koskeva edellytys täyttyisi (tuomio 24.10.2013, komissio v. Espanja, C-151/12, EU:C:2013:690, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Tätä varten on välttämätöntä, että direktiivin kansallisista täytäntöönpanotoimenpiteistä seuraava oikeudellinen tilanne on riittävän täsmällinen ja selvä, jotta asianomaiset yksityiset voivat tuntea oikeutensa ja velvollisuutensa (ks. vastaavasti tuomio 14.2.2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, 60 kohta).

61 Lisäksi oikeusvarmuuden periaate edellyttää muun muassa, että oikeussäännöt ovat selviä, täsmällisiä ja vaikutuksiltaan ennakoitavia erityisesti silloin, kun niillä saattaa olla yksityishenkilöiden ja yritysten kannalta epäedullisia seurauksia (tuomio 30.4.2019, Italia v. neuvosto (Välimeren miekkakalan kalastuskiintiö), C-611/17, EU:C:2019:332, 111 kohta ja tuomio 26.3.2020, Hungeod ym., C-496/18 ja C-497/18, EU:C:2020:240, 93 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Näin ollen jäsenvaltioiden on arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan täytäntöönpanoa varten määrättävä tai hyväksyttävä tuonnin arvonlisäveron maksamiseen velvollinen henkilö tai henkilöt riittävän selkeillä ja täsmällisillä kansallisilla säännöksillä oikeusvarmuuden periaatetta noudattaen.

63 Tästä seuraa, että jäsenvaltion mahdollisesti määräämä välillisen tulliedustajan vastuu maahantuonnin arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuullisesti hänen edustamansa ja hänelle valtuutuksen antaneen henkilön kanssa on vahvistettava nimenomaisesti ja yksiselitteisesti tällaisilla kansallisilla säännöksillä.

64 Koska nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta, tehtävänä on arvioida Italian oikeuden kaikkien säännösten perusteella, ilmeneekö näistä säännöksistä ja erityisesti asetuksen nro 43/1973 34 ja 38 §:stä, tämän tuomion 21 kohdassa mainitusta 8.11.1990 annetun asetuksen nro 374 3 §:n 2 momentista ja asetuksen nro 633/1972 1 §:stä ja 70 §:n 1 momentista, joihin Italian hallitus on viitannut, tai asetuksen nro 746/1983 2 §:n 1 momentista, johon komissio on viitannut, että niissä määrätään tai hyväksytään nimenomaisesti ja yksiselitteisesti välillinen tulliedustaja velvolliseksi maksamaan maahantuonnista kannettava arvonlisävero sen lisäksi, että – kuten tämän tuomion 42, 46 ja 52 kohdasta käy ilmi – edustajan on maksettava tullimaksu yhteisvastuullisesti sen maahantuojan kanssa, joka sen on valtuuttanut ja jota se edustaa, tullikoodeksin 77 artiklan 3 kohdan ja 84 artiklan mukaisesti.

65 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 201 artiklaa on tulkittava siten, että välillistä tulliedustajaa ei voida katsoa velvolliseksi maksamaan maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa yhteisvastuullisesti maahantuojan kanssa, kun ei ole olemassa kansallisia säännöksiä, joissa tämä edustaja nimenomaisesti ja yksiselitteisesti määrätään tai hyväksytään velvolliseksi maksamaan tämä vero.

Oikeudenkäyntikulut

66 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 77 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että yksinomaan sen nojalla välillinen tulliedustaja vastaa vain tullille ilmoittamiaan tavaroita koskevasta tullimaksusta mutta ei näiden samojen tavaroiden maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta.**

2) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 201 artiklaa on tulkittava siten, että välillistä tulliedustajaa ei voida katsoa velvolliseksi maksamaan maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa yhteisvastuullisesti maahantuojan kanssa, kun ei ole olemassa kansallisia säännöksiä, joissa tämä edustaja nimenomaisesti ja yksiselitteisesti määrätään tai hyväksytään velvolliseksi maksamaan tämä vero.**

Allekirjoitukset